

Audience publique du 23 août 2006

Recours formé par
la société anonyme L., ...
contre
une décision du **directeur de l'administration des
Contributions directes**
en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20890 du rôle, déposée le 9 janvier 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Daniel NOËL, avocat à la Cour, assisté de Maître Oliver LANG, avocat à la Cour, les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme L., établie et ayant son siège social à L-..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 octobre 2005 portant rejet de sa demande de remise gracieuse d'impôts;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 avril 2006;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Frank WIES, en remplacement de Maître Daniel NOËL, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 14 juin 2006.

La société anonyme L., ci-après désignée par la „société LIV“, fut fondée suivant acte notarié du 22 septembre 2000 avec un capital social de 31.000 €.

En date du 16 mars 2005, le bureau d'imposition Sociétés 2 du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'égard de la société LIV les bulletins suivants :

1. bulletin portant fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2002 à 79.000 €,
2. bulletin portant fixation de la valeur unitaire au 1^{er} janvier 2003 à 179.000 €,
3. bulletin de l'impôt sur la fortune 2002 fixant une cote d'impôt sur la fortune de 395 € pour l'année 2002,
4. bulletin de l'impôt sur la fortune 2003 et 2004 fixant une cote d'impôt sur la fortune annuelle de 895 €,
5. bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2001 fixant une cote de 118.100 LUF,
6. bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2002 fixant une cote de 6.187 €,
7. bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2001 fixant un bénéfice commercial de 2.000.000 LUF et une cote d'impôt de 590.872 LUF, contribution au fonds pour l'emploi et supplément pour défaut de dépôt de la déclaration compris,
8. bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2002 fixant un bénéfice commercial de 100.000 € et une cote d'impôt de 22.980 €, contribution au fonds pour l'emploi et supplément pour défaut de dépôt de la déclaration compris.

Tous ces bulletins reposèrent sur une taxation d'office des valeurs et bénéfices fixés alors qu'aucune déclaration relative à ces impositions n'avait été déposée pour compte de la société LIV.

Par courrier du 23 septembre 2005, la société LIV soumit au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », une demande de remise gracieuse des impôts fixés à son encontre à travers les bulletins prévus.

Le directeur rejeta cette demande à travers une décision en matière gracieuse du 6 octobre 2005 (n° du rôle GR 211.05) libellée comme suit :

« Considérant que la demande conteste au fond la taxation établie d'office pour les années 2001 et 2002 pour l'impôt sur le revenu et pour les années 2002 à 2004 en ce qui concerne l'impôt sur la fortune ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande dûment justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que la requérante, malgré rappel, sommation et fixation d'astreintes, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations des années en cause ;

Considérant que les impositions visées par la demande ont été établies par voie de taxation suivant le paragraphe 217 AO à défaut de remise de déclaration d'impôt ; qu'en agissant de la manière la requérante doit s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation effectuée contre laquelle elle n'a pas estimé opportun d'introduire une réclamation motivée ;

Considérant que la remise de déclaration après imposition ne doit impliquer un redressement des bases d'impositions évaluées et du bulletin d'impôt qui est coulé en force de chose jugée ;

Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. n° 11196 du 27.10.1999 et confirmé par C.A. n° 11703C du 30.03.2000) ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ».

Par requête déposée le 9 janvier 2006, la société LIV a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation de cette décision directoriale de rejet du 6 octobre 2005.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

La société LIV conclut à l'existence d'une rigueur subjective dans son chef en exposant qu'elle n'aurait eu depuis sa création aucune activité hormis l'acquisition en décembre 2000 de terrains situés en Allemagne, à Uthlede et à Lehnstedt, pour un montant total de 170.000 DEM, qu'elle n'aurait jamais réalisé de bénéfice mais seulement des pertes et que le recouvrement des impôts fixés dans les bulletins en cause aurait comme seule et irrémédiable conséquence sa mise en faillite sans que l'administration des Contributions directes ne puisse effectivement percevoir les montants dus à défaut d'autre actif que les terrains en Allemagne déjà grevés d'hypothèques. Ainsi, sa situation économique serait telle que le paiement des impôts en cause entraînerait sa disparition, hypothèse qui serait fondamentalement contraire à toute équité. La société LIV fait encore valoir que le défaut par elle d'établir ses bilans et déclarations fiscales pour les années concernées serait dû à un litige entre l'ancien propriétaire d'un des terrains par elle acquis et sa banque qui refuserait toujours de lever une hypothèque, ce qui l'aurait plongé dans l'incertitude quant aux postes à inscrire au passif de ses bilans, dont surtout la valeur de cette hypothèque et les intérêts de retard au taux de 17% réclamés par la banque. La société LIV affirme que cette situation de blocage l'aurait mise dans l'impossibilité d'établir les bilans et de déposer les déclarations fiscales dans les délais fixés et que les bilans dressés par la suite et déposés avec le recours sous analyse « *ne sont pas le fruit de la résolution de l'incertitude qui empêchait de les dresser, mais celui du choix de la requérante d'établir ces bilans, quitte à ce qu'ils ne correspondent a posteriori pas à la réalité* », vu qu'elle aurait inscrit la dette à la base de

l'hypothèque au passif afin de présenter la demande de remise gracieuse dans son contexte et de faire état de la situation financière catastrophique dans cette hypothèse.

Quant à l'existence d'une rigueur objective, la société LIV fait valoir qu'au-delà de sa propre disparition, l'engagement de la procédure de recouvrement des impôts en cause aurait également pour conséquence l'impossibilité pour l'Etat de recouvrer sa créance et que ce résultat ne correspondrait pas à la volonté du législateur, d'autant plus que la taxation d'office ne devrait pas constituer une mesure de sanction à l'égard du contribuable et que le directeur aurait partant retenu à tort qu'elle devrait s'imputer à elle-même les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation d'office effectuée.

La société LIV relève encore, tout en déclarant ne pas vouloir contester la légalité des impositions en cause, qu'une rigueur objective pourrait résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé. Ainsi, une taxation du bénéfice se basant sur une rémunération raisonnable du capital investi de 31.000 € aboutirait à un bénéfice de l'ordre de 10% ou 20% du capital au plus et une réalisation d'opérations plus importantes aurait entraîné des pertes plus consistantes au cours des premières années d'exploitation. Dans ces circonstances, l'évaluation du bénéfice faite par le bureau d'imposition à hauteur de 100.000 €, soit le triple du capital, constituerait une mauvaise application de la loi fiscale et notamment des textes prévoyant la taxation d'office qui imposeraient une instruction tant en défaveur qu'en faveur du contribuable et une évaluation vraisemblable des bases d'imposition.

Le paragraphe 131 AO dispose ce qui suit : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond* ».

Une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité (trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2005, v° Impôts, n° 265). Une demande de remise gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette (trib. adm. 27 octobre 1999, n° 11196 du rôle, confirmé par Cour adm. 30 mars 2000, n° 11703C du rôle, Pas. adm. 2005, v° Impôts, n° 265).

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé (cf. C.E. 4 août 1962, Schaaff, n° 5805 du rôle; 10 juillet 1981, Schaack-Floener, n° 6852 du rôle). Elle se conçoit en effet en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition (cf. trib. adm. 6 février 2002, n° 13346 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 juin 2002, n° 14725C du rôle, v° Impôts, n° 269). La décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à réglementer la situation.

Or, en l'espèce, concernant la rigueur objective avancée, il convient de constater que la société LIV critique essentiellement le fait que le bureau d'imposition n'aurait pas tenu compte de l'impossibilité pour elle d'établir des bilans correspondant avec certitude à sa

situation réelle et aurait fixé par la voie de la taxation d'office des cotes d'impôts qui seraient surfaites par rapport à ses résultats et activités réels et équivaldraient partant à des sanctions.

Cependant, l'incertitude quant au caractère certain d'une dette ne constitue pas un motif valable pour ne pas dresser les comptes annuels prévus par la loi et, sur leur fondement, les déclarations fiscales légalement requises, mais un motif pour tenir compte de cette dette incertaine par la voie de l'inscription d'une provision afférente au bilan. Partant, le bureau d'imposition se trouvait dans l'hypothèse prévue par le législateur d'une impossibilité de la détermination des bases d'imposition sur base de la déclaration obligatoire afférente du contribuable et pouvait alors valablement et conformément au vœu du législateur recourir à la taxation d'office des revenus et fortune de la société LIV. Le niveau des bénéfices et fortunes fixés à travers les différents bulletins du 16 mars 2005, en admettant qu'il soit excessif par rapport à la situation de la société LIV, ne peut être considéré comme une fausse application de la loi susceptible de constituer une rigueur objective, mais doit être qualifié d'élément inhérent au bien-fondé des impositions opérées qui ne peut être contesté que par les voies de recours afférentes légalement prévues. En outre, l'impossibilité alléguée d'un recouvrement effectif des cotes d'impôt fixées à travers les bulletins en cause du 16 mars 2005 ne rend pas ces cotes constitutives d'une rigueur incompatible avec l'équité. Il s'ensuit que les développements de la société LIV quant à l'existence d'une rigueur objective laissent d'être fondés.

Concernant la rigueur subjective, une remise gracieuse n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables (trib. adm. 12 janvier 2000, n° 10661 du rôle, confirmé par Cour adm. 16 mai 2000, n° 11844C du rôle, Pas. adm. 2005, v° Impôts, n° 266).

En l'espèce, il ressort de l'acte notarié de vente des deux terrains à Uthlede et Lehnstedt et des autres pièces soumises que le terrain sis à Uthlede a été vendu à la société LIV au prix de DEM 20.000,- et libre de toutes charges et que seul le terrain à Lehnstedt, vendu au prix de DEM 150.000,-, restait grevé d'une « Grundschild » à hauteur de DEM 200.000,- en faveur de la Volksbank eG Uthlede.

Force est encore de constater que les bilans de la société LIV des années 2001 et 2002 renseignent non seulement les terrains susvisés comme faisant partie de l'actif investi de cette société, mais également un troisième terrain sis à Lehnstedt, acquis au prix de DEM 200.000,- et pour lequel aucune charge hypothécaire n'est alléguée en cause.

Ces éléments indiquent partant l'existence d'éléments de l'actif investi, en dehors du terrain grevé de la « Grundschild » apparemment litigieuse, d'une valeur suffisante pour financer à travers leur vente ou un emprunt hypothécaire le règlement des cotes d'impôt fixées par les différents bulletins en cause du 16 mars 2005. Dans ces circonstances, l'existence d'une rigueur subjective ne découle point de l'insuffisance des moyens financiers de la société LIV pour régler ses dettes d'impôt, étant donné qu'un contribuable ne peut pas valablement prétendre à une protection de l'intégralité de son actif investi contre l'exigence d'une réalisation en vue de satisfaire à ses obligations fiscales valablement fixées.

Dans ces circonstances, la société LIV n'a pas rapporté à suffisance de droit la preuve d'une rigueur subjective dans son chef du fait de l'obligation de régler les dettes d'impôt susvisées, de manière que son moyen afférent est à rejeter.

La société LIV soulève finalement le moyen tiré du non-respect par la décision entreprise du principe d'égalité devant l'impôt consacré par l'article 101 de la Constitution

au motif que le recouvrement des impôts en cause entraînerait sa faillite et partant sa disparition, tandis qu'aucun recouvrement d'impôts ne pourrait avoir pour conséquence la disparition d'un contribuable personne physique.

Dans la mesure cependant où il n'est point établi en cause, au bénéfice des développements ci-avant, que le règlement des impôts en cause entraînera la faillite de la société LIV, ce moyen manque de fondement à sa base.

Il s'ensuit que le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit le recours en réformation en la forme,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
condamne la société demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHOCKWEILER, premier vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 23 août 2006 par le premier vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHOCKWEILER